

# 継続的改善とコスト・マネジメント

佐 藤 和 美

- I. はじめに
- II. コスト・マネジメントの軌跡
- III. 継続的改善のためのコスト・マネジメントシステム
- IV. おわりに

## I. はじめに

そもそも人間のかかわる多くの活動がそうであるように、時代の社会環境が少なからず影響し、それらの在り方を規制し姿を作り上げていく。企業におけるコスト・マネジメント活動も然りである。時代の変遷とともに、企業活動の在り方が変わり、それとともにコスト・マネジメントへの要請も変化してきた。能率性の向上を目指す管理体制から能率性に加えて効果性の遂行を組み合わせた管理体制に、また、コストそれ自体の管理からコストも含めた幅広い業績管理まで求められるようになってきた。

伝統的なコスト・マネジメントシステムは標準原価計算を基調にした予算制度に依存するところが大きかった。そして、その焦点はコストそのものの能率管理にあった。ところが、今日の競争市場において、伝統的な枠組みでのコスト・マネジメントに終始しては競争優位は獲得できない。企業経営のグローバル化、顧客ニーズの多様化、生産の自動化などにより、生産はアウト・プット志向からマーケット・イン志向に移った。今、企業に求められているものは、顧客満足を第一に、品質を高めること、サイクル・タイムの短縮化、生産性の増大、および原価低減であり、これらをより高いレベルで達成することである。

これらを達成する方法として「改善」が考えられるのであるが、それには革新的な改善方法と継続的な改善方法とがある。革新的方

法としては原価企画、リエンジニアリング、リストラクションなど、生産与件の変更を含む方法が考えられ、継続的改善としてはABMなどの方法が考えられるであろう。TQCやJITは継続的改善の確立された方法である。

本稿では、まずコスト・マネジメントが時代とともにどのような変化をなしてきたのかその変遷をたどり、次に継続的改善のためのコスト・マネジメントがどうあるべきかについて、論じていくことにする。

## II. コスト・マネジメントの軌跡

### 1. 「原価計算基準」にみる原価管理

戦後におけるわが国の原価管理に関する動きは、まず、1962年11月、大蔵省企業会計審議会から中間報告された「原価計算基準」にみることができる。この「原価計算基準」は原価計算の基準化の推進のために、1957年4月「原価計算基準」（仮案）が出され、さらに検討を重ねた末に発表されたものである。その序文「原価計算基準の設定について」の中で、「この基準は、企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したものである。」との記述からもうかがえるように、公表財務諸表作成のための「基準」という性格の強いことが特徴である。しかしながら、経営管理のため、とくに業務計画および原価管理に役立つための原価計算への時代的要請が強まるなか、「基準」は、経営管理に役立つ原価計算の必要性の認識と原価

管理についても言及したのである。

「基準」は、その第一章において、原価管理について、「原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることをいう。」と述べている。この記述はまさに標準原価計算のプロセスであり、1951年、A.A.A.「原価概念および基準委員会報告書」がやはりそうであったように<sup>1)</sup>、「基準」における原価管理とは、標準原価計算を意図していた。この時代の原価管理はコスト・コントロールと言い換えることができる。

当時の経済環境および製造環境においては、資源を効率的に活用するために能率の向上が求められた。能率の向上は、標準原価を設定し製造過程においてそれを維持することによって実現できることから、標準原価計算の枠組みで製造活動をコントロールし原価能率の向上を図ることが要求されたのである。よって、原価管理といえば標準原価計算によるコスト・コントロールを意味していたのである。

## 2. 答申「コスト・マネジメント」にみる原価管理

### (1) コスト・マネジメントの概念

1960年代になると、経済は順調に成長・発展し、また製造技術の発達もともない、企業による近代化、合理化を目指した設備投資が活発化した。こうした社会的・経済的環境の変化、製造環境の変化により原価管理に対する要求が変化してきた。すなわち、所与の生産設備のもとでの標準原価計算による原価統制の他に、効果的な経営構造の改善を引き起

こす設備投資のための原価管理が必要になったのである。そこでクローズアップされてきたのが原価計画の重要性である。

進展する貿易の自由化や1967年の資本の自由化とともに熾烈となる国際競争の中で、企業の維持・発展を図るためには、強い競争力、特に価格競争力をつけることが急務となった。国際競争力を高めるためには、長期的経営計画思考にたち、収益の増大の他に原価面においても管理を強化する必要があったのである。

わが国において、長期的経営計画思考に基づき原価管理を強化していく必要性を普及させたのは、1966年12月に制定され、1967年2月、通商産業省産業構造審議会から発表された答申、「コスト・マネジメント」である。この「答申」は「総括」の段において、「原価を不断に一定限度以下に計画的に引下げ、維持することが特に重要であり、その原価の引下げを中心として、経営の体質改善を図ることが絶対に必要である。」と説き、企業の存続は長期的にみると、原価競争に勝ち抜くことであることを強調した。「答申」は原価引き下げを実現させる企業の体質改善が国際競争力をつけるもとになることを主張し、さらに、原価引き下げを実現させる原価管理が長期的利益目標との関連において成されなければならないことを示唆した。

「答申」はコスト・マネジメントについて、「利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動をいう。」と定義している。この定義のポイントは、①利益管理の一環、②企業の安定的発展、③原価引下げ目標の提示、④原価計画、⑤原価統制、および⑥種々の技法の活用にある。

高度経済成長のさなか、「答申」は設備投資による規模拡大と合理化による相対的原価切り下げの必然性を見いだす。日本企業が世界を相手に進むべき成長路線の在り方を認識し、企業の拡大的發展ではなく、換言すれば、

1) A. A. A., 1951 Committee on Cost Concepts and Standards, "The Report of Committee on Cost Concepts and Standards", *The Accounting Review*, Vol.27, No.2, Apr.1952, pp.174-188. 青木茂男監修、櫻井通晴訳著『A.A.A.原価・管理会計基準』中央経済社、昭和56年、pp.3-17, pp.81-114.

企業が量的拡大にのみ奔走するのではなく、長期にわたる安定的発展を目指そうとする。そのためには、売上高の増大、市場占有度の拡大あるいは成長性といった収益面の経営目標の他に、原価標準を切り下げようというより一層の原価低減への努力、すなわち原価管理局面への経営管理努力をも期待するのである。その手続きとして、原価切り下げ目標を提示し、その実現を図るための原価計画を立て、原価計画を実施する原価統制を行うのである。原価計画と原価統制の実施に際しては、例えば、OR、IE、VA、VE、特殊原価調査、直接原価計算、CVP分析、標準原価計算、および予算統制などの原価切り下げと利益計画に有用な各種の分析や計算の技法を活用することが推奨された。高度経済成長下において、原価管理は原価計画を通じて効率的に原価低減をはかっていくことにポイントを置くようになったのである。

そしてこの原価切り下げの管理活動は、結果として利益の増加を生むものでなければならない。たとえば高度経済成長の中、必然的に活発となっていた合理化および近代化に向けての設備投資による経営構造の改革は、一方でコスト引き上げになるが長期的および総合的にみると原価低減となり、利益面の改善にもつながる。ネッペルの利益計算式にしたがえば、収益に対するコストの割合が低下すれば、それは利益の増加を意味する。利益管理と原価管理は不可分の関係にあるものであるが、設備近代化にともなう原価計画にしたがった、収益に相対的な原価切り下げの結果として利益を増加させるという、利益管理の一環に原価管理は位置づけられているのである。

この管理活動は、全社的活動として、経営全体の総合的な管理体制の下で、計画的、有機的、長期的に実施されなければならない。そのために、原価管理に関する責任と権限を明確にし、原価管理のための組織と制度を整える必要がある。経営のトップ層には「確固たる経営理念に基づく、長期的かつ総合的採

算思考により裏付けられた、統一的な意思決定が要求」され、従業員一人ひとりの原価意識と創意工夫の姿勢が重要となる。

## (2) 原価低減を志向する改善

答申「コスト・マネジメント」では、原価切り下げのためのいくつかの改善について言及している。それらは①企業環境の改善、②経営構造の改善、③業務の改善である。

企業環境の改善による原価引き下げは、企業を取り巻く環境に広く視野を向け、これらを長期的に改善・整備していくことである。例えば、企業の合併、業務提携、系列化、工場の専門化あるいは多角化、工場のコンビナート化、団地化、部品規格の企業間統一、さらに流通機構の整備などで長期的、総合的に達成される原価改善である。

経営構造の改善による原価引き下げは、企業内部の経営構造、すなわち業務を遂行するために基本的に必要な物的設備および人的組織を改善することである。そのためには、まず市場における製品の需要分析とそれに基づいた製品あるいは新製品の研究開発を行い、企業に最も適した製品を選択し、その製品を生産、販売するのに最も適した場所で、最も合理的な物的設備と基本要員を選択することで達成される原価改善である。この遂行には製品計画をはじめとして経営立地計画、設備投資計画、要員計画を立てなくてはならないが、それらの個々の計画は長期資金計画および長期利益計画の一環として相互調整される必要がある。

業務の改善による原価引き下げは、所与の経営構造において各部門の総合的な業務が執行される中で達成される日常的、短期的業務の原価改善である。購買、製造、販売、流通、一般管理、研究開発に関する費用計画を立て、売上高との比較の中で相対的な原価の引き下げを実現しようとする。

企業環境の改善と経営構造の改善は、企業の基本的な構造計画に関わる問題であり、この改善がうまく行われた場合には、原価低減

への効果は大きくインパクトが強い。企業内外における構造的改善は革新的改善であり、「革新」と呼んでも過言ではない。日常的業務の改善と区別した理解が必要である。

伊藤博教授の言にしたがえば、「答申がいかに先駆的であったといえ、その評価には難しいものがある。ただ、既成の概念・手続を集積・統合して、1つの完結的な原価低減の方策として再構成ないしシステム化したことは、大きな成果であったと評することができよう。」<sup>2)</sup>既に種々の管理会計論テキストで紹介されていた概念や手続であるとしても、また進んだ一部の企業で既に試みられていたことであるとしても、それらが体系化され、「答申」として発表されることによって確認され権威づけられたことは、その後の原価管理活動の普及に拍車をかけたに違いない。この「答申」がコスト・マネジメントの啓蒙書であるといわれるゆえんである。

原価管理は、原価計画と原価統制の二つの機能を含んだ広義の意味内容となり、コスト・マネジメントと呼ばれうる。原価低減を概念の中に包摂したコスト・マネジメントは、この答申「コスト・マネジメント」が支えとなって、広く企業人に流布することになった。

### 3. 1970年代以降にみる原価管理

1970年代後半以後、経済は本格的に安定成長の時代に入った。安定成長経済はこれまでの成長、拡大路線を歩んできた時代以上に、激しい原価低減競争を招いた。顧客ニーズの多様化や法規制の変更といった製品への社会環境からの要請が変わる中で、製品開発技術の一層の進展とともに、この原価低減競争は、新製品開発競争と同時に展開されることとなったのである。

1980年代は日本企業がこれらの競争において世界を凌駕した時代であった。その大きな

原動力になったのは、進んだ技術力と日本独自の原価管理の方法であった。TQC、カンバン方式(JIT)といった現場改善、および原価企画などの諸方法である。

なかでも原価企画は、長期利益計画に基づき、新製品の企画、開発、設計段階において目標原価の作り込みを行い、原価低減を図ろうとするもくろみであり、原価低減に対する効果は大きい。さらに原価企画は、新製品開発競争と原価低減競争の両方を同時に克服しようとする。まさにM. E. Porterの製品差別化戦略とコスト・リーダーシップ戦略を同時に達成することになるのである。優れた戦略的コスト・マネジメントの手法である。

TQCやカンバン方式は、製造段階における現場従業員や納入業者らの現場改善意識と強い協力体制によって成り立つ。現場改善意識は品質向上、納期短縮、生産性の向上、および原価低減に対する現場の意識の高揚である。これらの方法は「答申」の時代の思考基盤である、いわゆるR.N. Anthonyの計画と統制による原価管理の枠組みに収まらない。

1990年代、バブル崩壊により低成長時代の到来を迎えた日本企業は、1980年代のアメリカがそうであったようにリストラクチャリングにみられる構造改革、および近年のリエンジニアリングによる構造改革を迫られることになる。そのような時期に、1993年、日本会計研究学会特別委員会よりICM(インテグレートッド・コストマネジメント)構想が発表された<sup>3)</sup>。注目すべきは指導原理において、従来の能率向上や収益力向上に加えて、「効果性」を重視しているところである。効果性とは、「組織の存続、成長、発展を主要目的として、適正利益・成長・市場地位の確保、品質の向上、弾力性、サービス向上、納期短縮化、スループットの改善および在庫削減を、企業目的に向けて効率的に達成すること」であり、効果性の遂行にあたっては、顧客満足、

2) 伊藤博「日本の原価管理の軌跡と展望」『企業会計』1992, Vol.44 No.8, p.19.

3) 日本会計研究学会、特別委員会報告「新しい企業環境下における原価管理システムのあり方」1993.

人間性の充足，地球環境の保護および公正について十分に配慮することとしている<sup>4)</sup>。ここに上げられたさまざまな項目はいわば企業の経営目標，換言すれば戦略目標である。コスト・マネジメントはこれらの多様化した戦略目標を効率的に達成するよう遂行されることを期待されるのである。

さて，1980年代後半，不景気のトンネルの中にいたアメリカにおいて，ABC（Activity-Based Costing）が誕生した。それは膨大となった製造間接費の配賦問題をめぐっての正確な製品原価算定を目的に生まれた原価計算システムである。ABCによる正確な製品原価算定は，経営戦略において正しい製品戦略を企業に促すことができる。

そして1990年代，ABCはABM（Activity-Based Management）に発展した。ABMはビジネスプロセスにおけるアクティビティに注目し，プロセスを変革しようとする。すなわち，ABCによるデータに基づき，非付加価値アクティビティやプロセスを見だしそれを排除あるいは改善する。そうすることで経営効率を高め，原価低減を行い，品質を上げ，サイクル・タイムを短縮させることができるのである。その結果，顧客の受け取る価値が上がり，すなわち顧客満足が増し，企業の利益も増大するという構図である。

ABC/ABMは，企業の経営体質を改善していく方法として有効である。それらから発せられる情報は，斬新的な改善を行うための注意を喚起してくれるからである。次章において，このようなABMを基にして，継続的改善を行うことを目的にしたコスト・マネジメントシステムについて論じることにした。

### Ⅲ．継続的改善のためのコスト・マネジメントシステム

#### 1．コスト・マネジメントシステムの基礎的概念

継続的改善を念頭においたコスト・マネジメントは，品質を高めるために，無駄の除去のために，製品やビジネスプロセスの改善のために，また戦略や業務の遂行のために，原価との関わりの中で，すなわち原価低減との関わりの中で，アクティビティを管理していくことを思考基盤とする。継続的改善とコスト・マネジメントを関係づけることは，コスト・マネジメントの概念の中にアクティビティの管理という新たな概念を吹き込むことになる。

コスト・マネジメントの推進において，経営者はアクティビティに関する詳細な情報を入手したいと思うが，周知のように，伝統的なコスト・マネジメントシステムではそれに応えられない。経営者に目的適合的な情報を提供するために，新しい概念を持つコスト・マネジメントシステムが必要となるのである。

継続的改善を念頭においたコスト・マネジメントシステムは，経営者がアクティビティやビジネスプロセスを管理し改善するための情報の提供を目指すものである。このシステムの重要なポイントは以下のようにまとめられよう。

- ① アクティビティおよびビジネスプロセスの識別
- ② アクティビティおよびビジネスプロセスのコストの把握
- ③ コストドライバー分析
- ④ 業績評価

#### (1) アクティビティおよびビジネスプロセスの識別とコスト

アクティビティとは組織の中で遂行される作業や仕事であり，業務に関する行為，すなわちタスクの集合体である。またビジネスプロセスは特定の目的にしたがって連鎖されたアクティビティの集合体である。業務活動の中でアクティビティは経営資源を消費する。その消費した価値がアクティビティのコストとなり，ビジネスプロセスのコストを構成する。よって，アクティビティがどのようにデ

4) 櫻井通晴「インテグレートド・コストマネジメントの構想」『企業会計』1993, Vol.45, No.12, p.27.

ザインされ、遂行されるかということはコストの大きさを左右することになる。アクティビティコストを低減させるためにはアクティビティそのものの改善に目を向ける必要がある。

アクティビティには付加価値アクティビティと非付加価値アクティビティとが存在する。付加価値アクティビティとは顧客に対して付加価値を生み出し、また組織のニーズを満足させるアクティビティのことである。それに対して非付加価値アクティビティは顧客への付加価値や組織のニーズに貢献しないアクティビティである。換言すれば、それを取り除いても顧客や組織の要求に影響しないアクティビティである。

非付加価値アクティビティが存在することによって、ビジネスプロセスが非効率的で冗長的になり、また重複した部分が存在するようになる。そこに無駄が生じることになるのである。アクティビティを付加価値的および非付加価値的とに識別するアクティビティ分析は継続的改善にとって重要である。無駄を省き効率的なビジネスプロセスを構築することはサイクル・タイムの短縮、生産性の増大、および原価低減につながりプロセスの継続的改善になるのである。

このようなアクティビティ分析をつうじて、コスト・マネジメントシステムは非付加価値アクティビティのコスト情報を提供することができる。それは、継続的改善にとって価値ある情報である。

## (2) コストドライバー分析

コスト・マネジメントシステムはコストドライバーについての分析を行い、そのデータ

収集および情報を提供する。コストドライバーとはアクティビティコストを変動させる要因である。すなわち、ABM機能の一つであるプロセス管理を目的に、アクティビティを分析し把握しようとする際に原価発生要因として認識されるのがコストドライバーである<sup>5)</sup>。

組織のコストドライバーを正しく認識すること、すなわちアクティビティとコストの間の因果関係を整理し、理解することによって、改善に対して効果的に努力を注ぐことができるようになる。例えば、マテハン作業に關係のあるコストドライバーとしての部品数を減らしたり、工場内の動線を調べ、運搬作業に關係のある移動距離を減らすことなどである。

## (3) 業績評価

コスト・マネジメントシステムはアクティビティの業績評価を行うための情報を提供する。アクティビティの業績を評価することはアクティビティに改善の余地があるかどうか、あるいは改善の努力がどこまで進んでいるかなどを知るうえで大切である。アクティビティの業績評価は効率的なコスト・マネジメントを行い、継続的改善を達成していくために必須の情報である。業績評価の要素は以下の4つが考えられる。これらの要素は相互に関連しあいながら作用し結果がでる。

- ① 品質
- ② サイクル・タイム
- ③ 生産性
- ④ 顧客満足

業績評価要素としての品質とは、アクティビティが遂行された結果としての仕事の質をいう。品質は、例えば、ロットやバッチ、ユ

5) N. RaffishとP. B. B. TurneyはABCとABMの關係について論じた際に、3種類のドライバーを区別している。プロセス管理のコストドライバーの他に、一つはABCの原価配賦の第一段階で資源をアクティビティに割り当てる場合に使用する資源ドライバー、二つめは原価配賦の第二段階でアクティビティコストを原価計算対象に割り当てる場合に使用するアクティビティドライバーである。

N. Raffish and P. B. B. Turney, editors, "Glossary of Activity-Based Management," *COST MANAGEMENT*, Fall 1991.

P. B. B. Turney, "What an Activity-Based Cost Model Looks Like," *COST MANAGEMENT*, Winter 1992.

拙稿「ABCの二次元機能」『環境と経営』静岡産業大学、第3巻第1号、参照。

ニット当たりのエラーの数、あるいはスクラップされた材料の投入量に対する割合などで定量化し認識することができる。欠陥や誤謬の発生はアクティビティの質を減じる。

品質は上記4つの要素に深く関連していく要素である。欠陥や誤謬の発生はやり直し作業やスクラップを生む結果となり、それを処理するために増えた仕事は新たなコストと時間を要する。アクティビティの効率、すなわち生産性も減じられ、内外の顧客満足も減じられる。アクティビティやビジネスプロセスの質を問わずに最終製品やサービスの品質を高めようとする、検査などの数を増やすこととなり、重複した無駄なアクティビティを増大させる結果となる。継続的改善を念頭においたコスト・マネジメントを行ううえで、ビジネスプロセスを構成する一つひとつのアクティビティの質を評価することは重要である。

サイクル・タイムは、アクティビティやビジネスプロセスを完遂する時間的長さを計る評価尺度である。それは、時間、日、週、月、あるいは年で表される。アクティビティやプロセスの無駄を省き、内容を改善することができる、サイクル・タイムを減じることができる。そして、それは他の業績評価要素にも影響することとなる。アクティビティやプロセスの内容の改善を無視して製品やサービスのトータルサイクル・タイムを減じようとする、製品やサービスの品質の低下を招き、ひいては内外の顧客満足を減じることとなり、最終的には生産性、時間、コスト面でもよい結果を生まない。今日、消費者ニーズの変化の速さ、また市場における競争の激しさの中で、納期短縮は経営管理に求められる重要なポイントである。これに応える方法の一つは、アクティビティやビジネスプロセスを継続的に改善し、サイクル・タイムを短縮することにあるのである。

生産性とはアクティビティの効率を表す。アクティビティの効率は投入と産出の比較によって算定される。アクティビティはさまざまな資源を消費する。消費された資源の量と

アクティビティから産出された量を確定し、資源量を産出量で除すことにより、産出一単位当たりの資源量をもとめる。また、それは産出一単位当たりのコストに換算することができる。これがアクティビティの効率、すなわち生産性の指標となる。改善が進むと、この指標はより低い値となる。コスト・マネジメントシステムからの情報として、生産性の指標はアクティビティやビジネスプロセスの改善にあたってのインパクトの強い情報となるであろう。

顧客満足という業績評価尺度はこれまで論じた諸要素の結果をすべて含んだ包括的な評価尺度である。すなわち顧客満足はアクティビティやビジネスプロセスのあらゆる評価要素を鑑みたオーバーオールパフォーマンスの評価要素である。品質が悪い、サイクル・タイムが長い、あるいは生産性が悪くコストが高いとなれば、—これは相対的で、バランスの問題ではあるが—顧客満足を低下させる。また、品質が増加し、サイクル・タイムが短縮され、生産性が上がりコストが低くなったとしても、未だ顧客が不満足であればさらに努力しなければならない。顧客満足は顧客の要求にどれほど応えることができたかで評価されるので、評価は顧客しだいということになる。顧客満足は他の要素とは若干次元の違う要素であると理解できる。この場合の顧客とは企業内外を問わず、価値連鎖における次に存在するものおよび後に存在するものを指す。

顧客満足は、顧客のニーズや期待に応えることによって達成される。たとえば、顧客の指定した時間内に納入できたか、顧客の注文した製品数がそろっているか、あるいは規格や品質が注文したとうりであるかなどである。これらを点数などで表し、顧客満足の指標とし、アクティビティやビジネスプロセスの評価に使用する。

品質、サイクル・タイム、生産性、および顧客満足の業績評価尺度は、相互に関係を持つ。したがって、アクティビティの総合業績

評価において、業績評価尺度の相対的優先度や重要度の置き方あるいはランキングを考慮する必要がある。しかしながらそれらは、顧客によって、製品やサービスによって、組織や産業によって、組織の持つ戦略によって、あるいは環境の変化に応じて相違することであろう。さらに、それぞれの業績評価尺度においてどのような指標を設けるかは、実状に適応させながら、しかも比較可能性を持たせながら、適時選択するべきであろう。

組織内のアクティビティは顧客の要求によって規制される。顧客の要求を満たすべく、アクティビティやビジネスプロセスを改善するためには、それらの業績に対する評価が不可欠である。業績評価情報は、アクティビティやビジネスプロセスの改善への手がかりを与えてくれる。業績評価情報は継続的改善の重要な基礎資料となるであろう。それ故に、システムは財務的情報のみに依存せず、広い視点で目的適合的な情報の提供を実施するべきであろう。

## 2. コスト・マネジメントシステムの設計と運用

継続的改善を念頭においたコスト・マネジメントシステムは、組織のアクティビティやビジネスプロセスについての財務データおよび業務データを集積し、分析し、報告するように設計される。コスト・マネジメントシステムから提供される情報は、組織のアクティビティやプロセスを如実に反映するものでなければならない。そうでなければ、アクティビティやビジネスプロセスを斬新的に改善しようともくろむ経営管理者にとって、注意を喚起するような有意義な情報とはなり得ないからである。

組織のアクティビティを識別し、それらのコストや業績評価に関する情報を提供することはコスト・マネジメントシステムの任務である。ところが、アクティビティに注目してそれに関する情報を効率的に入手するシステムを持っていない企業が未だ多い。本節では、

J. A. Millerの所説<sup>6)</sup>を参考に、コスト・マネジメントシステムを設計し運用する際の要点について探っていくことにする。

### (1) コスト・マネジメントシステムの設計

コスト・マネジメントシステムを設計するには、まず、組織のアクティビティがきちんと識別され、把握されているということが前提となる。その前提の上で以下の諸点を考慮しながらシステムを設計することが大切である。

- ① システムの目的と使用法を明らかにする。
- ② 組織の業務と戦略をリンクさせる。
- ③ 効率的なシステムはシンプルである。
- ④ 意思決定に目的適合的な情報を提供する。
- ⑤ ベンチマーキングおよびベストプラクティスを適用する。
- ⑥ 情報のタイムベースを決定する。
- ⑦ ハードウェアとソフトウェアの問題を検証する。

まず、システムがどのような目的で使用され、どのような情報の提供を求められているのか、また提供された情報がどのように使用されるのか、すなわち、システムの目的と使用法を探り、明らかにする必要がある。なぜならば目的と使用法が明らかになることによって、システムの設計の方向性が定まるからである。継続的改善を念頭においたコスト・マネジメントシステムを構築しようとするのであるから、その使用目的は、経営管理者がアクティビティやビジネスプロセスの業績を改善するという経営管理行動に有用な情報を提供することである。

ただし、システムがアクティビティを網羅するにしても、その力点の置き方が企業ごとに、その所属する産業の実情に即して異なる

6) J. A. Miller, "Designing and Implementing a New Cost Management System", *COST MANAGEMENT*, Winter 1992.



であろう<sup>7)</sup>。また企業内においても事業部ごとに、あるいは部門ごとに異なるであろう。この点を考慮しながら有用なシステムを設計する必要がある。

企業は、自らの戦略を持つ。たとえば、M. E. Porterが市場における競争優位のための戦略として二つの基本的な戦略のタイプ、すなわちコスト・リーダーシップ戦略と製品差別化戦略を指摘したように、コストベースで競争する場合もあるであろうし、技術開発、あるいは製品の利用性や便益性をベースにして競争することもある。そうした戦略に基づいて、アクティビティが計画され、選択され、実行され、あるいは改善されていく。その結果アクティビティの遂行とは、基本的に戦略の実行を意味する。また一方で、アクティビティは日常の業務を具現する。つまり、アクティビティは戦略と業務の橋渡しなのである。システムはアクティビティに基本をおいているので、システム内で戦略を業務にリンクすることが可能になるのである。

効果的なコスト・マネジメントシステムは可能な限り複雑さを排除するべきである。複雑すぎるシステムは弾力性を欠き、そのために修正、改善、変更が困難でコストのかかるものとなる。また、手続が比較的単純なほど、システムは運用しやすくなり、システムの利用者は多くの便益を享受することができる。システムを設計するときには、利用者がシステムの特徴や機能を理解できる程度に単純化することが必要である。

コスト・マネジメントシステムが有用であ

るためには、経営管理やビジネス局面に焦点が合致する必要がある。経営管理者がどのような経営戦略を採り、どのような方向で意思決定しようとしているのか、あるいはどのような改善をしようとしているのかなど、最前線で経営管理を行う側からのフィードバックに基づいて、それらに目的適合するようにシステムを設計し、また適時設計し直すことが大切である。システムはアクティビティを広く網羅しながら、しかもシンプルで、さらに経営管理の意思決定に目的適合的でなければならない。

アクティビティのコストや業績評価は外部のデータと比較されることもある。特に注意を要するアクティビティやビジネスプロセスについては、外部のさまざまなデータ、あるいはスタンダードとして設けたデータとのギャップを分析し、自社の改善に役立てることは経営管理上の手段の一つである。この場合、ベンチマーキングやベストプラクティスの手法があるが、コスト・マネジメントシステムを設計する際には、これらの手法を考慮に入れ、内部データと外部データの比較を可能にすることは有用である。

アクティビティやビジネスプロセスのコストや業績は、期間を区切って収集される。たとえば一時間ごとのコストや業績であったり、一日ごと、一週間ごと、あるいは15分ごとであったりする。そして企業内の各層、あるいは各パートの経営管理者によって、要求するタイムベースの相違することが想定される。一つのアクティビティを違う基準で測定し報告することもあり得る。システムはこのようなタイムベースに対する要求に対して配慮しながら設計されなければならない。

コスト・マネジメントシステムをコンピューター化するとき、社内の現行の財務システムや業務システムとオンラインで総合化するか、単独で用いるかどうかは、現行の報告システムが組織のアクティビティをどのように把握しているか、すなわち、ありのままに反映しているかどうかによる。現行のシステム

7) この点についてJ. A. Millerは次のような例を示している。「主に技術開発をともなう新製品を出すことで競争している企業は（例えばコンピューター産業）新製品開発に関連するアクティビティのサイクルタイムに強調をおくように、システムをデザインするであろう。他方、卸業者のようにアベイラビリティやサービスで競争している場合は、様々な納入の経路ごとに消費された資源のコスト（すなわち、アクティビティコスト）に強調をおくようにシステムをデザインするであろう。」*Ibid.*, p.46.

がアクティビティと矛盾しない体系で原価情報を提供しているか、あるいはそのようにシステム変更されるならば、コスト・マネジメントシステムは現行システムとリンクし、総合システムとして最善に機能するであろう。

### (3) コスト・マネジメントシステムの運用

コスト・マネジメントシステムの働きは、まずデータを収集し分析することから始まる。データの収集、分析にはアクティビティの特定化、アクティビティコストの算定、付加価値アクティビティと非付加価値アクティビティの識別、業績評価とそれらの定量化、コストドライバーの選択、および原価計算対象のコスト算定という6つのステップがある<sup>8)</sup>。

#### ① アクティビティを特定化する

データを収集し分析する場合、何を対象に収集、分析するかを明白にしなければならない。継続的改善を念頭に置いたコスト・マネジメントシステムの場合、それは組織のアクティビティでありビジネスプロセスである。ビジネスプロセスがアクティビティの集合体であるならば、まず、組織のアクティビティを識別し、次に、システムが網羅しマッピングするアクティビティの範囲を決めなくてはならない。効率的に目的適合情報が提供できるように、たとえ

ばコアアクティビティの詳細な情報を中心にするなどの、システムデザインが必要になるであろう。

#### ② アクティビティコストを算定する

アクティビティコストを算定するためには、アクティビティが消費したさまざまな資源の量を資源ドライバーによってアクティビティに跡付けし、集計する。このコストはアクティビティがさまざまな資源を消費した総額である。消費された資源の額は費目別に収集されるのではなく、アクティビティごとに収集される。このことは、コストが何に費消されたかではなく、何のために使われたかに焦点を当てているのである。

#### ③ 非付加価値アクティビティの識別とコストの明示

アクティビティの特定化とコストが算定されたならば、次はアクティビティが付加価値的であるかどうかの吟味にはいる。そして非付加価値アクティビティにどれほどのコストが消費されているかを明らかにする。

しかしながら、何が付加価値的で何がそうでないかを識別することは困難な作業である。非付加価値的と思われる作業が、違う視点では付加価値的、たとえば品質を高めるためのものであるかもしれない。また、

8) 参考として、ABMの導入ステップについての記述を紹介すると、次のようである。

第1ステップ：アクティビティの識別

第2ステップ：アクティビティを付加価値と非付加価値に区分する

第3ステップ：諸資源を各アクティビティに割付ける

第4ステップ：プロセス・マッピング&リエンジニアリング

第5ステップ：付加価値アクティビティのベンチマーキング

第6ステップ：継続的な原価改善のための業績尺度

日本会計研究学会、特別委員会報告「ABCとABMの理論および実践の研究」、1999、p.21.

第6ステップの業績尺度に関してはJ. G. Burchを引用し、①納入業者の業績尺度、②時間ベースの業績尺度、③生産性の業績尺度、④顧客満足度の業績尺度の④つの指標を継続的にモニターし、評価しなければならないと述べている。日本会計研究学会、特別委員会、前掲レポート、pp.24-26.

また、N. Raffish and P. B. B. Turneyは、継続的改善のためのABMは、アクティビティ分析、コストドライバー分析、および業績分析が必要であるという。N. Raffish and P. B. B. Turney, *op. cit.*

9) これについては、J. A. Millerは、仕事を失うことなしに、無駄の除去を促進するような環境を作ることの必要性を指摘している。すなわち、非付加価値アクティビティが発見され、それが組織から取り除かれることになった場合、もし、コスト・マネジメントが“魔女狩り”とみられるようになるのでは、システムを構築してきた努力は失敗への運命をたどる。すべての会社は無駄を持っている。良好な会社は従業員が彼らの仕事を失うという恐れを抱かずに、無駄を取り除く方法をコンスタントに探しているような環境を開発している。Ibid., p.52.

非付加価値的と思われる仕事に従事する人々は、それが非付加価値アクティビティであると認めたがらないかもしれない。仕事を失う危惧があるからである<sup>9)</sup>。しかしながら、その仕事に注がれる従業員の努力は、真に顧客に価値を持つアクティビティの方に向けられるべきである。コスト・マネジメントシステムは人間を対象にするのではなくアクティビティを対象にする。よって従業員の雇用問題は別の次元の問題ではあるが、改善が順調に進められるような現場の環境づくりも考慮されなければならない。良好な企業の模範例などを参考に公正な判断が必要とされる。

#### ④ 業績評価と定量化

既にⅢ章1. で述べたようにアクティビティの業績を評価するために、その尺度をアクティビティの品質、サイクル・タイム、生産性および顧客満足とする。そして、それらの尺度を定量化するための方法を吟味、選択する。

#### ⑤ コストドライバーの選択

コストドライバーはアクティビティコストが増減する要因である。よって、コストドライバーの分析は、経営管理者にコストの生ずる原因を明らかにするため、原価低減などのさまざまな改善活動において、経営管理者にとって関心の深いところである。

コストドライバーに焦点を当てそれを分析することは、製造間接費にとっては、革新的といえる。伝統的な方法では直接労働時間や直接機械稼働時間などが製造間接費のコストドライバーに仮定されていたが、今日の工場では実際にそうではないことが明らかである。それは、取引の数であったり、プラントレイアウトの複雑さであったり、部品点数の数や製品仕様書に関する変更の数であったりする。こうしたコスト発生原因が明らかにされることによって、経営管理者は原因にアタックするチャンスを得、コストをマネジメントする可能性を与えられるのである。

#### ⑥ 原価計算対象のコストを決定する

最終ステップは製品やサービスである原価計算対象にアクティビティコストを跡づけることである。各原価計算対象に消費されたすなわち関係したアクティビティを明らかにし、そのアクティビティコストをアクティビティドライバーによって跡付けし、集計することによって原価計算対象のコストを算定する。

この最終ステップを踏むことによって、コスト・マネジメントシステムは、さまざまな資源が原価計算対象に形を変えるまでに通過するアクティビティやビジネスプロセスを網羅しマッピングする。システムの中にアクティビティを目的を持って積み重ねたビルディングブロックが構築される。

このようなデータ収集と分析がなされた後に、システムは経営管理者の要求に応えた情報の提供を行うことができる。組織のアクティビティは時を経て変化する。コスト・マネジメントシステムはアクティビティを基本におくので、アクティビティの変化はそのつどシステムに反映されていくことが大切である。コスト・マネジメントシステムは経営管理目標に適合するように、細心の注意を払いながら設計・運用されていく必要がある。

### Ⅳ. おわりに

市場における熾烈な競争に生き残るためには、経営管理者はアクティビティやビジネスプロセスのコストおよび業績を測定し、分析し、評価し、その結果をもとにそれらを継続的に改善していかななくてはならない。市場の環境は常に変化し、今、ドミナントな地位にある企業においても、アクティビティ、ビジネスプロセス、および最終結果である製品やサービスにおける改善はたゆむことなく行われなければならない。アクティビティやビジネスプロセスの改善は企業の長期安定成長の基本的要件の一つである。よって、経営管理者はアクティビティやプロセスを評価するた

めの目的適合的でタイムリーなフィードバック情報を必要とするのである。

この要求に応えるために、コスト・マネジメントシステムは設計・運用されなければならない。コスト・マネジメントシステムは、組織内の無駄を除去し、アクティビティ、プロセス、および製品やサービスを改善することのために、また、戦略や業務を効果的に遂行するために、アクティビティの管理に有用な情報を経営管理者に提供しなくてはならない。そのような情報を生み出すために、シス

テムはその基盤にアクティビティを据え、それらのコストや業績を正確に反映するような財務データおよび業務データを収集・分析する必要があるのである。

コスト・マネジメントシステムの役割は情報の提供にある。継続的改善を行うのは経営管理者であり、よりよい改善は彼らの意思決定にかかっている。しかしながら、彼らの意思決定はコスト・マネジメントシステムがいかなる情報を提供し、改善のための手がかりを与えられるかどうかにかかっているのである。